

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní závěrka dle českých účetních předpisů a IAS/IFRS
Financial Statements According to the Czech Accounting Standards and IAS/IFRS

Student:	Sandra Gertnerová
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Michal Krajňák

Ostrava 2014

Zadání bakalářské práce

Student: **Sandra Gertnerová**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Účetní závěrka dle českých účetních předpisů a IAS/IFRS**
Financial Statements According to the Czech Accounting Standards and IAS/IFRS

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní závěrka podle českých účetních předpisů
3. Účetní závěrka v souladu s IAS/IFRS
4. Analýza a komparace vybraných odlišností
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Michal Krajňák**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 7. května 2014


Sandra Gertnerová

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Účetní závěrka podle českých účetních předpisů	7
2.1	Vymezení účetní závěrky	7
2.2	Typy účetních závěrek	8
2.3	Sestavení účetní závěrky	8
2.4	Účetní závěrka v jednotlivých výkazech	9
2.4.1	Rozvaha.....	9
2.4.2	Výsledovka (Výkaz zisku a ztráty)	10
2.4.3	Cash – flow.....	10
2.4.4	Příloha	11
2.4.5	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.....	12
2.4.6	Výroční zpráva	13
2.4.7	Konsolidovaná účetní závěrka.....	13
2.5	Způsob sestavení účetní závěrky	14
2.5.1	Přípravné fáze	15
2.5.2	Uzavření účetních knih	20
2.6	Ověření auditorem	20
3	Vymezení účetní závěrky dle IAS/IFRS	22
3.1	Vznik Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	22
3.2	Harmonizace.....	22
3.2.1	Směry harmonizace ve světě	23
3.3	Předmluva k IFRS.....	23
3.4	Koncepční rámec IAS/IFRS.....	24
3.5	Oceňovací báze IAS/IFRS	26
3.5.1	Historická cena	26
3.5.2	Běžná cena.....	26

3.5.3	Realizovatelná (vypořádací) hodnota	26
3.5.4	Současná hodnota	27
3.6	IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	27
3.7	IAS 7 – Výkaz peněžních toků	29
3.8	IAS 10 – Události po rozvahovém dni	30
3.9	IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	31
3.9.1	Prezentace konsolidované účetní závěrky	31
3.9.2	Rozsah konsolidované účetní závěrky	32
3.9.3	Konsolidační postupy	32
3.9.4	Zveřejnění	32
3.10	Účetní výkazy	33
3.10.1	Rozvaha	33
3.10.2	Výsledovka	34
3.10.3	Výkaz změn vlastního kapitálu	35
3.10.4	Výkaz o peněžních tocích	35
3.10.5	Komentář	36
3.11	US GAAP (US Generally Accepted Accounting principles)	36
3.11.1	Hierarchie GAAP	38
3.11.2	Srovnání US GAAP a IFRS	38
3.11.3	Proces sbližování US GAAP a IFRS	39
4	Analýza a komparace vybraných odlišností	40
4.1	Charakteristika společnosti	40
4.2	Základní východiska pro vypracování účetní závěrky	41
4.3	Struktura a obsah účetní závěrky	43
4.4	Rozvaha	43
4.4.1	Porovnání některých prvků rozvahy	44
4.5	Výkaz zisku a ztráty	48

4.5.1	Porovnání některých prvků výsledovky	48
4.6	Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	49
4.7	Výkaz o peněžních tocích	49
4.8	Příloha	49
5	Závěr	51
	Seznam použité literatury	53
	Seznam zkratk	54
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Tím, že Česká republika vstoupila v roce 2004 do Evropské unie, se zavázala k implementaci směrnic EU do české legislativy. Vedení účetnictví v zemích Evropské unie je preferováno dle zásad mezinárodních standardů. Česká republika se díky členství těmto zásadám velmi přibližuje, ale sbližování s mezinárodními standardy je velmi zdoluhavý proces a proto je velmi pozvolné.

Cílem této práce je srovnat účetní závěrky dle české legislativy a standardů IAS/IFRS a přiblížit problematiku harmonizace Evropské unie. Za dva hlavní nástroje harmonizace se považují US GAAP a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), kterými se bude tato práce zabývat.

Práce je rozdělena do tří částí. První část je zaměřena na účetní závěrku dle českých účetních předpisů. Zobrazuje typy účetních závěrek a jejich sestavení, dále popisuje jednotlivé výkazy a jejich využití. Druhá část se zabývá vymezením účetní závěrky podle IAS/IFRS, jejich vznikem, harmonizací, koncepčním rámce a také přibližuje jednotlivé výkazy. Poslední část se věnuje praktickému porovnání.

Práce využívá zejména metody deskripce a komparace. Metoda deskripce je popisná metoda a je použita zejména v teoretické části. Metoda komparace je srovnávací metodou, která pomůže přiblížit rozdíly v účetních závěrkách sestavené dle českých standardů a IAS/IFRS.

2 Účetní závěrka podle českých účetních předpisů

Účetní závěrka je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Představuje soubor finančních výkazů, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k rozvahovému dni.

2.1 Vymezení účetní závěrky

Účetní závěrka je dokument, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období. Její rozsah je uveden ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. Jde o sestavení výkazů, které podávají zprávu o celkovém hospodaření firmy. Cílem účetní závěrky je poskytnout informace uživatelům, akcionářům, bankám, burzám, veřejnosti aj. o majetkové, finanční a dluhové situaci podniku. Tyto informace by měly být spolehlivé, srozumitelné, srovnatelné a významné.

Účetní jednotka je povinna vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. K jeho dosažení přispívá dodržování účetních zásad:

- Zásada účetní jednotky
- Zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- Zásada nezávislosti účetních období
- Zásada bilanční kontinuity
- Zásada objektivit účetních informací
- Zásada konzistentnosti mezi účetním obdobím
- Zásada opatrnosti
- Zásada zákazu kompenzace

Zákon o účetnictví stanovuje tyto údaje, které musí účetní závěrka obsahovat:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky a sídlo účetní jednotky
- identifikační číslo
- právní formu účetní jednotky
- předmět podnikání nebo jiné činnosti
- okamžik sestavení účetní závěrky

Dle zákona o účetnictví tvoří účetní závěrku:

- a) Rozvaha
- b) Výkaz zisku a ztráty
- c) Příloha
- d) Cash – flow
- e) Přehled o změnách vlastního kapitálu

2.2 Typy účetních závěrek

Účetní jednotky mohou sestavovat řádnou, mimořádnou nebo mezitímní účetní závěrku.

Řádná účetní závěrka

Je sestavována k poslednímu dni běžného účetního období.

Mimořádná účetní závěrka

Není řádnou účetní závěrkou, je vytvářena k jinému datu, než je poslední den účetního období a sestavuje se při speciálních případech, kterými jsou:

- den předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- den předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkurzu,
- den, kterým nastanou účinky zrušení konkurzu,
- den předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- den, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání,
- den zániku povinnosti vést účetnictví,
- den zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- den, který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní předpis.

Mezitímní účetní závěrka

Je speciální forma účetní závěrky, která je sestavována k jinému okamžiku, než je konec rozvahového dne. Účetní jednotky při jejím sestavování neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění. Povinnost sestavit tento typ závěrky ukládá zákon o přeměnách obchodních společností a družstev v případě přeměn společnosti, fúze aj.¹

2.3 Sestavení účetní závěrky

Účetní závěrku je možné sestavit v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

Plný rozsah účetní závěrky

V plném rozsahu musí účetní závěrku sestavovat ty účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem a také vyhotovují výroční zprávu. Účetní jednotky, které tuto povinnost nemají, se mohou rozhodnout pro sestavování závěrky v plném rozsahu dobrovolně.

¹ Kovanicová (2001)

Podle § 20 zákona o účetnictví musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem ty účetní jednotky, které překročily jedno z níže uvedených kritérií 2 po sobě jdoucí období. Mezi sledovaná kritéria patří roční úhrn čistého obrátu 80 milionů korun, jejich bilanční suma převyšuje 40 milionů korun a průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50.

Zjednodušený rozsah účetní závěrky

Účetní závěrku v zjednodušeném rozsahu mohou vést pouze tyto účetní jednotky:

- fyzické osoby, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem,
- občanská sdružení, jejich organizační jednotky, která mají právní subjektivitu,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce, kterou jsou právnickou osobou,
- bytová družstva, která nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem
- obecně prospěšné společnosti,
- honební společenstva,
- nadační fondy,
- společenská vlastníků bytových jednotek,
- družstva, která byla založena výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních či jiných potřeb svých členů,
- územní samosprávné celky a dobrovolné svazky obcí,
- příspěvkové organizace, u nichž o tom rozhodne jejich zřizovatel,
- další účetní jednotky, u nichž to umožňuje zvláštní právní předpis.

2.4 Účetní závěrka v jednotlivých výkazech

Povinnou součástí účetní závěrky je vždy rozvaha, výsledovka a příloha.

2.4.1 Rozvaha

Rozvaha je nedílnou součástí účetní závěrky. Její sestavení upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Je účetním statickým výkazem, který poskytuje informace o aktivech a pasivech podniku. Aktiva zachycují všechno co účetní jednotka vlastní a přinese ji to ekonomický prospěch. V rozvaze je řadíme podle likvidity, od nejméně likvidních po aktiva nejlikvidnější. Patří mezi ně například majetek, peníze v hotovosti i na bankovních účtech, ceniny, zásoby aj. Opakem jsou pasiva, která představují zdroje krytí aktiv. Jedná se o závazky vůči dodavatelům, výsledek hospodaření běžného roku a zisky (ztráty) minulých let, vklady společníků, fondy. Výše aktiv a pasiv si je v rozvaze vždy rovna. Toto nazýváme „zlaté bilanční pravidlo“. Struktura rozvahy je znázorněna v příloze č. 5.

2.4.2 Výsledovka (Výkaz zisku a ztráty)

Výkaz nám podává informaci o finanční výkonnosti účetní jednotky. Výsledovka se vztahuje k určitému účetnímu období. Základními prvky jsou výnosy a náklady.

Náklady jsou spojené s úbytkem aktiv nebo se vznikem závazků a představují nám snížení ekonomického prospěchu. Naopak výnosy vznikají společně se zvýšením aktiv nebo se zánikem závazků a jsou zvýšením ekonomického prospěchu, ke kterému došlo v průběhu účetního období. Jejich rozdíl nám tvoří zisk nebo ztrátu.

Hlavním cílem výsledovky je zjištění zisku/ztráty za jednotlivé činnosti (provozní, finanční a mimořádnou). Výsledek hospodaření za běžnou činnost, což je součet provozní a finanční činnosti, se zdaňuje daní z příjmů. Zvlášť se zdaňuje výsledek hospodaření z mimořádné činnosti. Dohromady nám oba dají výsledek za účetní období, čímž je buď zisk, nebo ztráta.

2.4.3 Cash – flow

Informuje nás o peněžních tocích, které byly vynaloženy na jednotlivé činnosti (provozní, investiční a finanční). Peněžními toky rozumíme přírůstky a úbytky peněžních prostředků.

Do provozní činnosti řadíme finanční toky spojené s provozem podniku. Jsou to ty činnosti, které nelze zahrnout mezi investiční či finanční činnost. Patří zde například:

- příjmy z prodeje výrobků vyrobených vlastní činností,
- příjmy z prodeje zboží a služeb,
- výdaje na nákup materiálů, zboží i externích služeb,
- výdaje, které vznikly, v souvislosti s výplatou mezd zaměstnancům aj.

Investiční cash – flow zahrnuje příjmy a výdaje spojené s nákupem a prodejem dlouhodobého majetku. Ve většině případů je cash – flow z investiční činnosti záporný. Zde můžeme zahrnout:

- výdaje na pořízení pozemků, budov, staveb, zařízení a strojů,
- výdaje na pořízení nehmotného investičního majetku,
- výdaje související s poskytováním úvěrů, půjček a finančních výpomocí,
- příjmy z prodeje pozemků, budov, staveb, zařízení a strojů,
- příjmy z prodeje nehmotného investičního majetku,
- příjmy z prodeje nebo postoupení práv, licencí a know-how aj.

A v neposlední řadě cash – flow z financování, kterým rozumíme činnosti zahrnující změny vlastního kapitálu, obdržení bankovních úvěrů, splácení dluhopisů, výplata dividend aj.²

Přímá a nepřímá metoda sestavení výkazu

1. Přímá metoda

Přímá metoda výpočtu cash – flow se v praxi moc často nepoužívá. Jde o sledování přírůstků a úbytků peněžních toků na základě jednotlivých účetních dokladů.

2. Nepřímá metoda

Nepřímá metoda je složitější, ale v konečné fázi nedělá nic jiného než metoda přímá. Peněžní toky upravujeme o položky, které ovlivnily výsledek hospodaření. Jedná se zejména o nepeněžní transakce (např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv, opravné položky), neuhrazené náklady a výnosy minulých účetních období a položky příjmů a výdajů spojených s finanční a investiční činností.

2.4.4 Příloha

Informace, které nelze vyčíst z rozvahy nebo výkazu zisků a ztrát najdeme v příloze účetní závěrky. Jde o výkaz, který je nezbytnou součástí účetní závěrky. Základním požadavkem na údaje obsažené v ní je jejich významnost a užitečnost pro uživatele.

Příloha komentuje a zároveň doplňuje informace obsažené v rozvaze a výsledovce. Také popisuje a zdůvodňuje všechny nejisté skutečnosti, které by mohly nějakým způsobem ovlivnit finanční a majetkovou situaci podniku.

Základní úprava, obsah a požadavky na přílohu jsou uvedeny ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., která vymezuje také obsah přílohy k účetní závěrce.

Obsah přílohy

Obsahem přílohy jsou zejména informace o účetní jednotce, informace o použitých metodách, obecných účetních zásadách, způsobech oceňování a odepisování a doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty³.

Údaje o účetní jednotce obsahují tyto informace:

- popis účetní jednotky, který zahrnuje název, sídlo, právní formu, předmět činnosti, datum vzniku, aj.,

² Hakalová (2010)

³ Hakalová (2010)

- údaje o fyzických a právnických osobách, které mají podstatný nebo rozhodující vliv na této účetní jednotce,
- jména a příjmení členů statutárních a dozorčích orgánů,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období,
- informace o výši poskytnutých půjček, úvěrů a záruk poskytnutých společníkům, členům statutárních a dozorčích orgánů i orgánů řídících aj.

2.4.5 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Hlavním úkolem výkazu je podávat informace o zvýšení a snížení jednotlivých položek základního kapitálu a jeho příčinách mezi dvěma účetními obdobími. Sestavuje se za běžné a minulé účetní období a jeho zjednodušená verze je znázorněna v tabulce 1.

Tab. 1 Přehled o změnách vlastního kapitálu (zjednodušená verze)

Přehled o změnách vlastního kapitálu				
Položka	Počáteční zůstatek	Zvýšení +	Snížení -	Konečný zůstatek
Základní kapitál, zapsaný do obchodního rejstříku				
Základní kapitál, nezapsaný do obchodního rejstříku				
Vlastní akcie				
Emisní ážio				
Rezervní fondy				
Ostatní fondy ze zisku				
Kapitálové fondy				
- Vklady mimo základní kapitál				
Rozdíly z přecenění majetku				
Nerozdělený zisk minulých účetních období				
Nerozdělená ztráta minulých účetních období				
Zisk/ztráta běžného účetního období				

Zdroj: Hakalová Jana, Účetní závěrka a auditing 2010, Tribun EU, ISBN 978-80-7399-144-9, str. 33

2.4.6 Výroční zpráva

Auditované účetní závěrky jsou dle zákona o účetnictví povinny sestavovat výroční zprávu. Firma nemůže být bez výroční zprávy, jde o efektivní způsob prezentace firemních výsledků. Pokud je výroční zpráva dobře vypracována, stává se z ní zdroj informací o majetkové, finanční a důchodové situaci společnosti. Je také nástrojem marketingové komunikace, plní propagační a prezentační funkci. Povinné náležitosti výroční zprávy jsou:

- účetní závěrka ověřená auditorem,
- informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivity v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- informace týkající se případných organizačních složek podniku v zahraničí,
- cíle a metody řízení rizik dané společnosti.

2.4.7 Konsolidovaná účetní závěrka

Je tvořena jako celek rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přílohou. Může obsahovat i výkaz cash-flow nebo výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Cílem konsolidované účetní závěrky je podat akcionářům a veřejnosti komplexní informaci o celkovém majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, výnosech za ekonomicko-hospodářské uskupení podniků, které jsou kapitálově propojeny. Neslouží pro daňové účely nebo pro účely rozdělování výsledků hospodaření.

Konsolidovanou účetní závěrkou rozumíme závěrku upravenou podle metod konsolidace. Povinnost takovou závěrku sestavit má účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídicí nebo ovládající osobou. Každá konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřená auditorem a musí se zveřejňovat podobně jako výroční zpráva nebo řádná účetní závěrka.

Konsolidující účetní jednotka je osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci účetního období účetní jednotky nepřekročily alespoň dvou ze tří následujících kritérií:

- výše čistého obrátu přesáhla 700 mil. Kč,
- výše aktiv činila více než 350 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 250.

METODY KONSOLIDACE

1. Plná konsolidace
2. Poměrná konsolidace

3. Konsolidace ekvivalencí

Obsahem konsolidované účetní závěrky je:

1. Konsolidovaná rozvaha
2. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty
3. Konsolidovaná příloha

KONSOLIDOVANÁ ROZVAHA

V konsolidované rozvaze se uvádí výše aktiv v ocenění sníženém o opravné položky a oprávkou odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období. Výše pasiv se uvádí za běžné účetní období a minulé účetní období. Rozvaha se dle použité metody konsolidace doplní o položky⁴:

- kladný konsolidační rozdíl,
- záporný konsolidační rozdíl,
- menšinový vlastní kapitál,
- menšinový základní kapitál,
- menšinové kapitálové fondy,
- menšinové fondy ze zisku včetně nerozděleného zisku a neuhrazené ztráty minulých let,
- menšinový výsledek hospodaření běžného účetního období,
- cenné papíry a podíly v ekvivalenci,
- konsolidační rezervní fond,
- podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT

V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty se uvádí výše nákladů a výnosů odděleně za běžné účetní období a minulé účetní období. Výkaz zisku a ztráty se podle použité metody konsolidace doplní⁵:

- v nákladových položkách o zúčtování kladného konsolidačního rozdílu,
- ve výnosových položkách o zúčtování záporného konsolidačního rozdílu, o menšinové podíly na výsledku hospodaření, o podíl na výsledku hospodaření v ekvivalenci.

2.5 Způsob sestavení účetní závěrky

Účetní závěrku můžeme považovat za vyvrcholení účetních prací za účetní období v účetní jednotce. Účetní jednotky jsou proto povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka

⁴ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 65

⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 66

podávala poctivý a věrný obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku. Před sestavením účetní závěrky musí účetní jednotka zaúčtovat všechny účetní případy, které věcně a časově souvisí s obdobím, za které je účetní závěrka sestavována.

Účetní závěrka má několik fází. První z nich nazýváme fází přípravnou, která zabezpečuje věcnou správnost a úplnost údajů. Následuje účetní uzávěrka, ve které uzavíráme jak rozvahové tak výsledkové účty v hlavní knize. A poslední fází je samotné sestavení účetní závěrky.

2.5.1 Přípravné fáze

Před samotným sestavením účetní závěrky je potřeba provést řadu přípravných prací, které jsou k jejímu sestavení potřeba. Jedná se zejména o převod zůstatků, aby byla zajištěna bilanční kontinuita majetku a závazků a rovněž se provádí inventarizace, účtování o opravných položkách a rezervách a zúčtování kurzových rozdílů.

Inventarizace

Inventarizací se rozumí nástroj věcné kontroly účetnictví. Pomocí ní se ověřuje, zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu zjištěného z účetnictví. Provádí se k okamžiku, ke kterému se sestavuje účetní závěrka. Proces inventarizace probíhá ve čtyřech krocích:

- inventura – zjištění skutečného stavu majetku a závazků,
- porovnání skutečného stavu se stavem účetním a vyčíslení případných rozdílů a
- vypořádání a zúčtování inventarizačních rozdílů.

Inventarizaci podléhá veškerý dlouhodobý hmotný, nehmotný i finanční majetek, zásoby, pohledávky, závazky, rezervy, opravné položky, přechodná aktiva a pasiva. Provedení inventarizace majetku a závazků musí účetní jednotka být schopna prokázat po dobu 5-ti let po jejím provedení.

Proces inventarizace zahajuje zjištění skutečného stavu majetku a závazků, který nazýváme inventurou. Ta může být buď fyzická, nebo dokladová. Inventura fyzická se provádí u hmotného majetku, zásob nebo finančních prostředků v hotovosti. U závazků, pohledávek, finančních prostředků na bankovních účtech a jiného majetku, u kterého nelze jeho stav zjistit pomocí fyzické inventury, provádíme inventuru dokladovou.

Následuje porovnání skutečného stavu s účetním. Pokud se tyto stavy nerovnájí, dochází k inventarizačním rozdílům. Za inventarizační rozdíl se považuje, když je skutečný stav je vyšší než stav v účetnictví, což nazýváme přebytkem. A naopak když se skutečný stav

nižší než stav účetní, vzniká nám manko, popř. schodek u peněz v hotovosti a cenin. Manko může vzniknout také v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu, rozprachem, vysycháním aj. v těchto případech jde o manko do norem přirozených úbytků.

Manko účtujeme jako náklad na účtech 549 – Manka a škody v případě materiálu a zboží a 569 – Manka a škody na finančním majetku u finančního majetku. Přebytek se účtuje na párových účtech 648 – Ostatní provozní výnosy a 668 – Ostatní finanční výnosy.

Časové rozlišení

Náklady a výnosy se zásadně účtují do období, s nímž věcně i časově souvisí, nikoliv do období kdy došlo k platbě. Důsledkem této zásady je potřeba náklady a výnosy časově rozlišovat. V případě, že účetní jednotka účtuje o časovém rozlišení, musí znát částku, účel a období, ke kterému se částka vztahuje. I účty časového rozlišení podléhají inventarizaci. Přehled časového rozlišení nákladů a výnosů a jejich příklady zobrazuje tabulka 2.

Mezi účty časového rozlišení řadíme:

- náklady příštích období,
- komplexní náklady příštích období,
- výdaje příštích období,
- výnosy příštích období a
- příjmy příštích období.

Náklady příštích období

Jako tyto náklady označujeme částky uhrazené v běžném období, které se vztahují k výkonu období příštího. Příkladem takovýchto nákladů může být předem placené nájemné nebo předplatné časopisů. Účtují se na účet 381.

Výdaje příštích období

Jsou opakem nákladů příštích období a účtujeme je na účtu 383 – Výdaje příštích období. Jde o částky dosud nezaplacené, které se při splatnosti týkají jak nákladů minulého, tak příštího období. Jako příklad můžeme uvést nájemné placené pozadu.

Výnosy příštích období

Na účtu 384 – Výnosy příštích období účtujeme částky předem přijatých peněžních prostředků, které se týkají z části minulého a zčásti příštího období. Řadíme zde například přijaté předplatné časopisů nebo nájemné placené předem.

Příjmy příštích období

Tyto částky naopak představují částky námi dosud nepřijaté. Jedná se například o nevyfakturované práce nebo bankou nepřipsaný úrok z vkladových účtů.

Tab. 2: Časové rozlišení nákladů a výnosů

Časové rozlišení	Typ	V běžném období	V příštím období	Příklad
NÁKLADŮ	Náklady příštích období	Výdaj	Náklad	Nájemné placené dopředu
	Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj	Nájemné placené dozadu
	Dohadné položky pasivní	Odhad nákladu	výdaj	Dodávky nevyfakturované dodavatelem
VÝNOSŮ	Výnosy příštích období	Příjem	Výnos	Nájemné obdržené dopředu
	Příjmy příštích období	Výnos	Příjem	Nájemné obdržené zpětně
	Dohadné položky aktivní	Odhad výnosu	příjem	Námi nevyfakturované dodávky

Zdroj: Vlastní zpracování

Opravné položky

Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Jsou v souladu s účetními předpisy jedním z klíčových nástrojů dosažení věrného obrazu účetnictví. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek.

Tvorba opravných položek se účtuje na účet 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek, popřípadě na účet 559 – Tvorba a zaúčtování opravných položek, pokud je opravná položka tvořena nad zákonný rámec proti účtu opravek. Účty opravek se nacházejí ve skupinách 07 a 08 v případě majetkových účtů, ve skupině 19 v případě zásob a skupina 29 slouží pro oprávký ke krátkodobému finanční majetek.

Rezervy

Rezervami se rozumí dlouhodobé cizí zdroje majetku. Dle zákona o účetnictví mezi ně radíme rezervu na rizika a ztráty, rezervu na daň z příjmů, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na restrukturalizaci a technické rezervy nebo jiné podle zvláštních právních předpisů. Rezerva se tvoří jako procento z určitého základu nebo absolutní částka ve prospěch

úctů rezerv podle jejich účelu a její tvorba se účtuje na vrub nákladů. Její následné použití, snížení nebo zrušení zaúčtujeme ve prospěch nákladového účtu.

Při tvorbě rezerv je účetní jednotka povinna řídit se těmito zásadami:

- zůstatky rezerv se převádějí do následujícího účetního období,
- rezervy nesmějí mít aktivní zůstatek,
- rezervy podléhají dokladové inventuře,
- účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání.

Rezervy dělíme na zákonné a ostatní. Zákonné rezervy jsou upravovány zákonem o rezervách č. 593/1992 Sb. Podle tohoto zákona se tvoří rezervy na opravy hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost a rezervy v pojišťovnictví a bankovníctví. Nevyčerpaná rezerva se převádí do dalšího účetního období. Ostatní rezervy se vytvářejí dle směrnice společnosti. Patří zde rezerva na daň z příjmů, restrukturalizaci, rezerva na obchodní rizika, aj. Pokud v okamžiku sestavení účetní závěrky neznáme daňovou povinnost, účetní jednotka vyvádí rezervu na daň z příjmů.

Kurzové rozdíly

O kurzových rozdílech mluvíme v případě, když je daný majetek, peníze v pokladně nebo na bankovních účtech, pohledávka nebo závazek oceněn v cizí měně. V tomto případě dle zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna použít kurz České národní banky k poslednímu dni účetního období. Kurzové rozdíly účtujeme na účtech 563 – Kurzové ztráty a 663 – Kurzové zisky.

Odpisy

Odpisy vyjadřují opotřebení majetku. Opotřebení rozdělujeme na morální a fyzické. Odpis také představuje snížení ekonomického prospěchu, jedná se tedy o náklad. Rozlišujeme odpisy daňové a účetní, kdy daňové odpisy jsou upraveny zákonem o dani z příjmů, a účetní odpisy najdeme v zákoně o účetnictví. Jak odpisy daňové tak účetní používáme pro dlouhodobý majetek, který odepisujeme do výše vstupní ceny buď metodou zrychlenou, nebo rovnoměrnou. Odpisy zaokrouhlujeme na celé Kč nahoru.

Rovnoměrné odepisování

Odpis rovnoměrným způsobem vypočítáme jako setinu vstupní ceny vynásobené příslušnou roční odpisovou sazbou uvedenou v Tab. 3.

Tab. 3: Roční odpisové sazby pro rovnoměrné odepisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba – rovnoměrné odepisování		
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, § 31, odstavec 1

Zrychlené odepisování

Zrychleným způsobem vypočítáme odpis v 1. roce odepisování jako podíl vstupní ceny a koeficientu a v dalších letech jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdíl koeficientu (uvedeného v Tab. 4) a počtu již odepisovaných let.

Tab. 4: Roční odpisové sazby pro zrychlené odepisování

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba – zrychlené odepisování		
	v prvním roce	v dalších letech	pro zvýšenou VC
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, § 32, odstavec 1

Výpočet daně

Účetní jednotka má daňovou povinnost splatnou za dané zdaňovací období a daňovou povinnost odloženou do příštích zdaňovacích období

Daň z příjmů splatná

Základ pro výpočet daně z příjmů je rozdíl mezi výnosy a náklady upravený o daňově neuznatelné položky. Mezi neuznatelné položky a tedy položky, které je nutné přičíst k základu daně, patří:

- náklady na reprezentaci,

- pojištění nad rámec zákonné výše,
- odměny členům orgánů společnosti a družstva,
- ostatní sociální náklady nad rámec zákonné výše,
- nesmluvní pokuty a penále,
- kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy,
- dary,
- tvorba rezerv a opravných položek mimo zákonných,
- manka a škody přesahující náhrady za ně.

Daň vypočteme jako součin upraveného základu daně zaokrouhleného na celé tisíce dolů a sazby daně. Konečnou daň zaúčtujeme na nákladový účet 591 – Daň z příjmů z běžné činnosti proti účtu 341 – Daň z příjmů.

Daň odložená

Povinně o této dani účtují účetní jednotky, které mají povinnost auditu a účetní jednotky, které tvoří skupinu podnikatelů. Uplatňují si tak zásadu opatrnosti při zjišťování a vykazování výsledku hospodaření. Vzniká z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv a jejich hodnotou uvedenou v rozvaze.

2.5.2 Uzavření účetních knih

Mezi účetní knihy patří deník, hlavní kniha, kniha analytických účtů a kniha podrozvahových účtů. V prvé řadě zjistíme konečné zůstatky na aktivních a pasivních účtech a obraty nákladových a výnosových účtů. Jejich zůstatky převedeme na závěrkové účty 702 – Konečný účet rozvahový a 710 – Účet zisku a ztráty.

2.6 Ověření auditorem

Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaných zájemcům.⁶

Mezi účetní jednotky, kterým zákon o účetnictví ukládá povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, patří akciové společnosti, které překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií, dvě po sobě jdoucí období, a to:

- suma aktiv je vyšší než 40 milionů Kč,

⁶ Hakalová (2010)

- roční úhrn čistého obratu více než 80 milionu Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50.

Obchodní společnosti a družstva podléhají auditu, pokud překročily nebo dosáhly dvě ze tří výše uvedených kritérií.

3 Vymezení účetní závěrky dle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy jsou používány již v mnoha zemích světa. Více než 80 zemí požaduje účetní závěrku dle IAS/IFRS pro společnosti kotované na burze. Od roku 2005 všechny země evropské unie musí povinně vykazovat účetní výkazy v souladu s mezinárodními standardy, pokud jsou kotované na veřejně obchodovaných burzách. Mimo státy EU používají IAS/IFRS například společnosti v Austrálii, Hongkongu nebo Rusku.

3.1 Vznik Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

V roce 1973 zástupci profesionálních účetních orgánů podepsali dohodu o založení IASC – Výbor pro Mezinárodní účetní standardy. Od 2 roky později byly zveřejněny první finální verze IAS. V roce 1982 byla rada IASC rozšířena na 17 členů jmenovaných Radou Mezinárodní federace účetních (IFAC), která také posiluje účetní profesi na celém světě a stanovuje podmínky pro zvyšování kvalifikace. Tato organizace v roce 1989 přijala směrnice pro veřejný sektor, podle níž mají podniky dodržovat standardy IAS.

V roce 2000 byla založena SEC – Komise pro cenné papíry a burzy, která mimo jiné nominovala členy do správní rady, kteří dohlíželi na novou strukturu IASB. V téže roce IASC schválily restrukturalizaci IASC a nové stanovy.

Roli IASC v roce 2001 převzala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), která nese odpovědnost za tvorbu a vydávání IAS/IFRS, schvalování interpretací a v současné době má 14 členů. Na její činnost dohlíží IASCF – Nadace pro mezinárodní účetní standardy, která pracuje od roku 2002 a sdružuje 22 správců. Tato nadace také jmenuje členy rady, členy interpretačního výboru a členy poradní rady.

V roce 2003 byla vydána první verze standardu IAS/IFRS. Stávající IAS budou platné do té doby, než budou nahrazeny novým IAS/IFRS. Tyto standardy nenavazují na číslování IAS, tak první IFRS má pořadové číslo 1.⁷

Seznam dosud vydaných IAS/IFRS je nastíněn v příloze č. 7.

3.2 Harmonizace

Harmonizace je proces odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace, sladění národních úprav účetnictví napomáhající k zajištění srovnatelnosti účetních závěrek.

⁷ Šrámková, Janoušková (2009)

3.2.1 Směry harmonizace ve světě

Harmonizace v rámci EU

Tato harmonizace probíhá pomocí direktiv neboli směrnic. Direktivy jsou závazné pro všechny členské země evropské unie. Začaly se vydávat roku 1968 a jejich vývoj se zastavil v roce 1989. Proto dnešní podoba direktiv potřebuje změnu, je již zastaralá. Evropská komise dovoluje členským zemím, aby si do direktiv zahrnovali svá specifika, tomu říkáme tzv. právo volby. Díky němu, ale dochází k nesrovnatelnostem účetních operací a tím se oddaluje proces účetní harmonizace. Mezi nejznámější direktivy patří čtvrtá a sedmá směrnice rady.

Čtvrtá směrnice Rady o ročních účetních závěrkách

Tato direktiva vymezuje účetní závěrku jako nedílnou součást rozvahy, výsledovky a komentáře. Rozvaha se dle této směrnice člení na 2 varianty – vertikální a horizontální. Vertikální varianta je ta, kterou běžně používáme u nás a má formu tabulky, ve které jsou zobrazeny aktiva a pasiva. Horizontální varianta vychází z rovnice Aktiva – závazky = kapitál. Tato varianta se používá hlavně ve Velké Británii. Výsledovku tato direktiva člení na 4 vzory, které jsou kombinací dvou variant.

Dále je zde definován komentář, který podává vysvětlující a doplňující informace k rozvaze a výsledovce, jež jsou pravdivým obrazem o stavu majetku a finanční situace podniku a výroční zpráva, která musí informovat o všech důležitých událostech, k nimž došlo po skončení daňového účetního období, pravděpodobném budoucím vývoji společnosti a činnostech v oblastech výzkumu a vývoje.

Sedmá směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách

Stanovuje požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy. Zabývá se obsahem, strukturou, metodami konsolidace a obsahem komentáře.

3.3 Předmluva k IFRS

Předmluva si klade za cíl stanovit pracovní postupy IASB a vysvětlit předmět a účinnost IAS/IFRS. Dále zahrnuje interpretace IFRIC a SIC. Za hlavní úkoly IASB považuje⁸:

- vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány

⁸ Bohušová (2008)

kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,

- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IAS/IFRS ke kvalitnímu řešení.

3.4 Koncepční rámec IAS/IFRS

Byl schválen roku 1989. Je základním teoretickým východiskem pro IAS/IFRS. Jsou v něm zobrazeny základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky, účetní zásady a definice základních prvků účetní závěrky. Při rozporu mezi koncepčním rámcem a standardem, má vždy přednost standard.

Mezi jeho základní cíle patří vytvoření předpokladů pro pojmové sjednocení výrazů a vytvoření rámce pro obsahové vymezení těchto pojmů. Postupně buduje podmínky pro těsnější harmonizace právních předpisů a standardů v různých zemích.

Koncepční rámec vymezuje cíl účetní závěrky, její uživatele, základní předpoklady pro zpracování účetní závěrky, kvalitu charakteristiky účetních informací, základní prvky účetní závěrky a pojetí vlastního kapitálu.

Aby účetní závěrka plnila svůj cíl, musí být sestavena na základě předpokladů uvedených v koncepčním rámci. Jedná se o tyto základní předpoklady:

- Akruální báze** – výsledky transakcí jsou uznány v tom období, kdy k nim dochází a jsou zobrazeny účetními zápisy a vykázány v účetní závěrce těch období, ke kterým se vztahují
- Předpoklad trvání podniku** – účetní závěrka předpokládá, že podnik neuvažuje o ukončení své činnosti a bude v ní nadále pokračovat
- Srozumitelnost** – uživatelé, mezi které řadíme současné i potenciální investory, zaměstnance, banky, dodavatele, veřejnost, zákazníky a vládní instituce, mají dostatečné znalosti o podnikatelských a ekonomických aktivitách a o účetnictví a vůli studovat pečlivě nové informace
- Relevance** – informace umožňují hodnotit události. Informace je relevantní, pokud by její chybné uvedení ovlivnilo ekonomické rozhodnutí a pokud pomáhají uživatelům hodnotit minulé, současné nebo budoucí informace
- Významnost** – někdy sama podstata informací stačí pro určení jejich relevance

- f) **Spolehlivost** – informace neobsahují závažnou chybu, zkreslení a nejsou předpojaté. Spolehlivá informace podává věrné zobrazení skutečnosti, zobrazuje podstatu a ekonomickou realitu a nikoliv pouze právní normu a je nestranná.
- g) **Důvěryhodná zobrazení** – informace by měly zobrazovat ty transakce, které vyjadřuje
- h) **Přednost obsahu před formou** – důraz je kladen na obsah účetních informací a ekonomickou realitu, nikoliv pouze na jejich právní formu
- i) **Objektivita** – informace jsou nezkreslené
- j) **Opatrnost** – sestavení účetní závěrky je spojeno s mnoha rizikovými okolnostmi
- k) **Úplnost** – opomenutí některé významné informace může vést k tomu, že informace jsou matoucí a nespolehlivé
- l) **Srovnatelnost** – uživatelé musí mít možnost srovnat účetní závěrky nějakého podniku v průběhu času a účetní závěrky různých podniků
- m) **Včasnost** – aby informace byly spolehlivé, musí být vykazovány včasně
- n) **Rovnováha mezi přírůsky z informace a náklady na její získání**
- o) **Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami** – vhodné je dosáhnout rovnováhy mezi charakteristikami tak, aby byl splněn cíl účetní závěrky
- p) **Pravdivý a věrný obraz** – účetnictví musí vykazovat majetkovou, finanční a důchodovou situaci podniku⁹

Hlavní odpovědnost za zpracování a předkládání účetní závěrky má management účetní jednotky. Informace z účetní závěrky zobrazují výsledky činnosti managementu a míru odpovědnosti managementu při správě svěřeného majetku. Tyto informace rovněž mohou sloužit vedení podniku jako doplňkové informace k informacím poskytovaným prostřednictvím manažerského účetnictví v podniku.

Koncepční rámec IAS/IFRS zobrazuje základní prvky účetní závěrky. Ty, které se vztahují k zobrazení finanční pozice účetní jednotky a jsou obsažena v rozvaze, jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Ty, které měří výkonnost ve výsledovce, jsou náklady a výnosy. Pro vyjádření určité položky v rozvaze nebo ve výsledovce musí daná položka splňovat definici základního prvku účetní závěrky¹⁰:

- a) je pravděpodobné, že budoucí ekonomický prospěch spojený s položkou poplyne do účetní jednotky nebo z ní odplyne,

⁹ Kovanicová (2001)

¹⁰ Bohušová (2008)

b) položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze spolehlivě měřit.

3.5 Oceňovací báze IAS/IFRS

V koncepčním rámci nás seznamuje s uznávanými účetními zásadami, které úzce souvisí s principy oceňování. Také uvádí oceňovací báze, mezi které patří historické výdaje, které jsou ekvivalentem pro pořizovací cenu, které je definována v české právní úpravě, běžná cena (reprodukční cena), realizovatelná hodnota a současná hodnota. Oceňování pomocí fair value není definováno v koncepčním rámci. Konkrétní způsoby ocenění majetku a závazků jsou řešeny v jednotlivých standardech.

3.5.1 Historická cena

Historická cena vychází z výdajů vynaložených při nabytí aktiva v době pořízení. Představují historicky orientovaný pohled. V případě pořízení aktiv závisí výše historické ceny na způsobu jeho pořízení, to může být dvojího typu:

Pořizovací náklady – toto ocenění se používá v případě nakupovaných aktiv. A je to výše peněžních prostředků, které jsou vynaložené na pořízení daného aktiva a všech výdajů nezbytných k jeho užívání.

Výrobní náklady – používá se u aktiv vyrobených vlastní činností a zahrnujeme do nich přímo zjistitelné náklady (přímý materiál, přímé mzdy) a výrobní režii. "

Oceňování historickou cenou patří k nejpoužívanějšímu způsobu oceňování aktiv i závazků v IAS/IFRS.

3.5.2 Běžná cena

Stanovuje se s ohledem na vstupní hodnotu aktiva nebo závazku. Je založena na principu oceňování aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by musely být vynaloženy, jestliže by se stejné aktivum pořizovalo k datu ocenění. U závazku představuje částku peněz, která by byla v současnosti požadována na jeho úhradu. V účetnictví se používá pro tuto oblast pojem reprodukční pořizovací cena.

3.5.3 Realizovatelná (vypořádací) hodnota

Vychází z hodnoty aktiva, kterou by podnik získal jeho prodejem nebo kterou by bylo potřeba vynaložit na úhradu závazku. Po odečtení přímých nákladů prodeje, získáme čistou realizovatelnou hodnotu. V českém účetnictví se setkáme s pojmem čistá prodejní cena.

3.5.4 Současná hodnota

Aktiva odráží současnou hodnotu budoucích peněžních toků, které se očekává, že bude aktivum vytvářet za normálních podmínek při podnikání. Pro vyjádření současné hodnoty se používá následující vzorec:

$$P = \frac{C}{(1+i)^n} \quad (1)$$

kde P jsou jednotlivé splátky, i úroková míra a n počet diskontovaných splátek.

Uvedené oceňovací způsoby se mohou ve finančních výkazech kombinovat.

3.6 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Standard IAS 1 nahradil původní standard IAS 5, který upravoval informace zveřejňované v účetní závěrce a IAS 13 o vykazování krátkodobých aktiv a dluhů. Tento standard předepisuje základní náležitosti účetní závěrky a obsah účetních výkazů, tak aby byly srovnatelné s předchozími obdobími. IAS 1 je velmi často novelizován (poslední novelizace byla provedena 1. 1. 2009). Vztahuje se na všechny typy podniků včetně bank a pojišťoven.

Účetní závěrka obsahuje:

- výkaz o finanční pozici ke konci období (rozvaha),
- výkaz o úplném výsledku za období (výsledovka),
- výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- výkaz o peněžních tocích za období (cash-flow),
- přílohu obsahující souhrnné informace ohledně využitých účetních politik a další bližší informace k výkazům,
- výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období.

Žádný z těchto výkazů nemá předepsaný formát, standard pouze určuje jejich rozsah. Jejich cílem je podat informace o finanční výkonnosti, finanční pozici a peněžních tocích. Tyto výkazy musí obsahovat informace o:

- názvu účetní jednotky,
- skutečnosti, zda se jedná o individuální anebo konsolidovanou účetní závěrku,
- datu konce účetního období,
- měně použité pro zpracování výkazů a
- úrovni zaokrouhlení částek vykazovaných ve finančních výkazech.

IAS 1 stanoví minimální rozsah položek, které musí být ve výsledovce vykázány¹¹:

- výnosy
- výsledky provozních činností
- finanční náklady
- podíl na ziscích a ztrátách přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody
- daňové náklady
- zisk nebo ztráta z běžných činností
- mimořádné položky
- menšinový podíl
- čistý zisk nebo ztráta za období

Úplný výsledek hospodaření

Obsahuje položky nákladů a výnosů, které nejsou vykazovány v hospodářském výsledku, jak to požadují jiné standardy. Je tedy souhrnem hospodářského výsledku a ostatního úplného výsledku. Součástími ostatního úplného výsledku jsou¹²:

- změny ve fondu z přecenění, které najdeme v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a v IAS 38 – Nehmotná aktiva,
- pojistně matematické zisky a ztráty z plánů definovaných požitků, které jsou součástí standardu IAS 19 – Zaměstnanecké požitky,
- zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování,
- zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv a efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků upravované standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování.

Finanční zpráva vedení

Zpráva popisuje hlavní ukazatele finanční výkonnosti účetní jednotky, její finanční situaci a základní nejistoty, jimž čelí. Obsahuje přehled:

- hlavních faktorů a vlivů určujících finanční výkonnost včetně změn prostředí, ve kterém účetní jednotka vyvíjí činnost, reakcí účetní jednotky na tyto změny a její dopady,
- zdrojů financování účetní jednotky a jejího cílového poměru závazků k vlastnímu kapitálu, a

¹¹ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 1

¹² Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 1

- zdrojů účetní jednotky, které nejsou zachyceny ve výkazu o finanční situaci podle IAS/IFRS.

3.7 IAS 7 – Výkaz peněžních toků

Tento standard poskytuje informace o pohybech peněžních prostředků a ekvivalentů, které jsou rozděleny do činností provozních, investičních a finančních. Investoři, věřitelé a ostatní uživatelé účetní závěrky tyto informace používají k¹³:

- posouzení schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a ekvivalenty a posouzení stability jejich tvorby,
- posouzení finanční struktury podniku, schopnost hradit závazky a dividendy,
- porovnání provozní výkonnosti různých podniků a
- porozumění příčinám rozdílů mezi ziskem (ztrátou) a peněžním tokem z provozní činnosti.

Cílem standardu IAS 7 je poskytování informací o změnách stavu peněžních prostředků a ekvivalentů účetní jednotky prostřednictvím výkazu o peněžních tocích.

Standard definuje peněžní prostředky jako peněžní hotovost a vklady na požádání a peněžní ekvivalenty jako krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou směnitelné za známé částky peněžních prostředků a u nichž není významné riziko změny hodnot. Peněžní toky jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.¹⁴

Provozní činnost

Peněžní toky z provozní (hlavní) činnosti jsou odvozeny z hlavních výdělečných činností účetní jednotky. Tyto činnosti jsou výsledkem transakcí, které v podniku určují zisk nebo ztrátu. Příklady peněžních toků z provozní činnosti jsou:

- peněžní příjmy z prodeje zboží, výrobků a poskytování služeb,
- peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu,
- peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb,
- peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem,
- peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné, nároky a splátky,
- peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být specificky přiřazeny financování a investiční činnosti, a
- peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování.

¹³ Kotlářová (2007)

¹⁴ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 7

Investiční činnost

Tyto peněžní toky vyjadřují rozsah, v jakém byly uskutečněny výdaje na prostředky učené pro vytváření budoucích výnosů a peněžních toků. Mezi typické investiční činnosti řadíme:

- peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv,
- peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích,
- peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám,
- peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám, a
- peněžní příjmy z opčních smluv, smluv futures, forwardových smluv a swapových smluv.

Finanční činnost

Zveřejňování peněžních toků je velmi důležité z důvodů předvídání nároků na budoucí peněžní toky těch, kteří účetní jednotce poskytují kapitál. Příklady takovýchto toků jsou:

- peněžní příjmy z vydaných akcií nebo jiných nástrojů vlastního kapitálu,
- peněžní úhrady vlastníkům za nabytí nebo zpětný odkup akcií účetní jednotky,
- peněžní příjmy z vydání dluhových cenných papírů, z úvěrů, z vydání směnec, z vydání dluhopisů, z hypoték a jiných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček, a
- peněžní úhrady nájemce představující snížení nesplaceného závazku vztahujícího se k finančnímu leasingu¹⁵.

3.8 IAS 10 – Události po rozvahovém dni

Tento standard se používá k zveřejňování událostí, které nastaly po skončení účetního období. Jeho cílem je stanovit:

- kdy musí účetní jednotka upravit účetní závěrku v důsledku událostí, které nastaly po skončení účetního období,
- rozsah zveřejňovaných údajů, které nastaly o datu zveřejnění účetní závěrky a o událostech, které nastaly po rozvahovém dni.

Standard definuje události, které nastaly po rozvahovém dni jako události, k nimž dojde v období mezi koncem účetního období a datem schválení účetní závěrky ke zveřejnění. Rozlišuje dva typy těchto událostí¹⁶:

¹⁵ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 7

¹⁶ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 10

- události prokazující okolnosti, které existovaly již ke konci účetního období,
- události naznačující okolnosti, které vznikly nově až po skončení účetního období.

Jako události prokazující okolnosti, tj. události, které mají za následek změnu účetních výkazů, může účetní jednotka označit například snížení hodnoty určitého aktiva (bankrot zákazníka, který nastal až po rozvahovém dni, nutnost vykázání opravné položky, aj.), narovnání soudního sporu po rozvahovém dni, odhalení chyb, které ukazují na to, že účetní závěrka nebyla správná, apod. Mezi události naznačující okolnosti, řadí zejména důležité podnikové kombinace, které nastanou po rozvahovém dni, zničení důležitého provozního zařízení živelnou pohromou, která se stala po rozvahovém dni, ztráta významného dodavatele nebo odběratele, vyřazení významné dceřiné společnosti, apod. Účetní jednotka v důsledku těchto událostí neupravuje účetní výkazy, ale uvádí je v příloze účetní závěrky.

3.9 IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka

Standard se používá při sestavování a vykazování konsolidované účetní závěrky za skupinu podniku, která je ovládaná mateřským podnikem, tj. podnik, který uplatňuje rozhodující vliv nad 50 %. Upravuje také způsob vykazování a oceňování mateřských podílů v dceřiných podnicích, spolu ovládaných jednotkách a přidružených podnicích. Tento standard se nezabývá problematikou podnikových kombinací, ačkoliv ty většinou předchází sestavování konsolidace a jejich dopad na konsolidovanou účetní závěrku vč. goodwillu, který při podnikové kombinaci vzniká. Toto najdeme v IFRS 3 – Podnikové kombinace.

3.9.1 Prezentace konsolidované účetní závěrky

Mateřský podnik, který je standardem definován jako podnik, jež vlastní jeden nebo více dceřiných podniků, nemusí prezentovat účetní závěrku, když:

- tento podnik je plně vlastněn dceřiným podnikem jiné účetní jednotky,
- dluhové ani kapitálové nástroje mateřského podniku nejsou obchodovány na domácí nebo zahraniční burze cenných papírů,
- mateřská jednotka neposkytla svou účetní závěrku Komisi pro cenné papíry,
- nejvyšší mateřský podnik daného mateřského podniku sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, které je k dispozici pro veřejné využívání a která vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví.

3.9.2 Rozsah konsolidované účetní závěrky

Konsolidovaná účetní závěrka zahrnuje všechny dceřiné podniky, což jsou podniky, které jsou kontrolovány a ovládány jiným podnikem, mateřského podniku. Ovládání dceřiných podniků existuje, pokud mateřský podnik vlastní více než 50% hlasovacích práv účetní jednotky.

3.9.3 Konsolidační postupy

Konsolidace je rozdělena do 3 okruhů¹⁷:

1. Přípravná etapa

Vymezuje konsolidační celek, tzn. mateřský podnik a určitý počet dceřiných podniků.

2. Výpočtová etapa

Aplikace zvolených metod, mezi které patří:

- metoda plné konsolidace,
- metoda poměrné konsolidace,
- metoda ekvivalence.

3. Závěrečná etapa

Účetní závěrky mateřského a dceřiného podniku, které vstupují do konsolidace, by měly být připraveny ke stejnému datu. Pokud je toto datum odlišné, potom:

- dceřiný podnik připraví další účetní závěrku ke stejnému datu, jako ji sestavil mateřský podnik,
- v této účetní závěrce dceřiný podnik zohlední významné události, které nastaly mezi řádným datem účetní závěrky mateřského a dceřiného podniku,
- rozdíl mezi datem účetní závěrky mateřského a dceřiného podniku nesmí být větší než 3 měsíce.

3.9.4 Zveřejnění

V konsolidované účetní závěrce musí být zveřejněny následující¹⁸:

- vztahy a jejich povaha mezi mateřským a dceřinými podniky, pokud mateřský podnik nevlastní, více než polovinu hlasovacích práv,
- důvody proč mateřský podnik vlastní více než polovinu hlasovacích práv,
- datum vykazání účetní závěrky dceřiného podniku,

¹⁷ Hakalová (2010)

¹⁸ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS 27

- povaha a rozsah každého podstatného omezení schopnosti dceřiných podniků převádět prostředky mateřskému podniku formou dividend, úvěrů a půjček,
- skutečnost, že je účetní závěrka individuální účetní závěrkou, pokud se podnik rozhodl sestavovat konsolidovanou účetní závěrku,
- seznam podstatných investic do dceřiného podniku, spoluovládaných jednotek a přidružených podniků a popis jejich metod.

3.10 Účetní výkazy

Účetní závěrka prezentuje finanční situaci a výkonnost účetní jednotky a ve finančních výkazech poskytuje užitečné a spolehlivé informace širokému okruhu uživatelů pro jejich ekonomická rozhodování. V účetních výkazech nalezneme informace o aktivech, dlužích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech včetně zisků a ztrát a peněžních tocích.

3.10.1 Rozvaha

Rozvaha neboli výkaz o finanční pozici musí dle standardu IAS 1 obsahovat tyto položky:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investiční nemovitý majetek,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice zaúčtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- hotovost a hotovostní ekvivalenty,
- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnutá do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,
- obchodní a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- pohledávky a závazky ze splatné daně,
- pohledávky a závazky z odložené daně,
- závazky související s aktivy zahrnutými do vyřazovacích skupin klasifikovaných jako držená k prodeji,

- menšinový podíl prezentovaný v rámci vlastního kapitálu a
- vlastní kapitál a fondy připadající většinovým vlastníkům mateřské jednotky.

Prvky rozvahy, mezi které patří aktiva, závazky a vlastní kapitál mají přímý vztah k měření finanční situace podniku.

Aktiva (Assets) jsou ekonomických zdrojem využívaným a kontrolovaným podnikem. Očekává se od nich, že v budoucnu přinesou podniku užitek. Dle IAS 1 účetní jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud je určeno k prodeji nebo spotřebě při běžné činnosti účetní jednotky, je určeno pro účely obchodování nebo se jedná o hotovost nebo hotovostní ekvivalent. Pokud nesplňuje ani jednu z těchto podmínek účetní jednotka takové aktivum klasifikuje jako dlouhodobé.

Závazky (Liability) jsou současnou povinností podniku, která vznikla v důsledku minulých událostí. Stejně jako u aktiv účetní jednotka dle standardu IAS 1 klasifikuje závazek jako krátkodobý, pokud bude uhrazen během jejího obvyklého provozního cyklu nebo drží závazek převážně pro účely obchodování. V jiných případech je závazek klasifikován jako dlouhodobý.

Vlastní kapitál (Equity) je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků.

3.10.2 Výsledovka

Účetní jednotka se rozhoduje mezi jedním nebo dvěma výkazy. Může podat informace prostřednictvím jednoho výkazu o úplném výsledku nebo může zpracovat výkazy dva a to formou výsledovky a výkazu o souhrnném výsledku hospodaření.

Výkaz o úplném výsledku hospodaření musí obsahovat tyto položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených jednotek a účastí na společném podnikání účtovaných ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- souhrnnou částku představující součet výsledku z ukončených činností po zdanění,
- každou složku ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty
- celkový úplný výsledek.

Základní prvky výsledovky představují náklady a výnosy.

Náklady (Costs) jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období, které se projeví úbytkem aktiv nebo zvýšením závazků.

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu během účetního období, které se projeví zvýšením hodnoty aktiv nebo snížením hodnoty závazků. Rozlišujeme:

- revenues, což jsou výnosy, které plynou z běžných činností (např. tržby z prodeje),
- gains, které představují kladné výsledky prodeje dlouhodobých aktiv, zásob materiálů a kurzové rozdíly.

Rozdílem mezi náklady a výnosy je zisk nebo ztráta. Výsledek hospodaření můžeme vypočítat pomocí aktuální báze nebo báze peněžních toků. Při použití aktuální báze je výsledkem hospodaření rozdíl výnosů a nákladů bez ohledu na pohyb finančních prostředků. Oproti tomu při použití báze peněžních toků odečítáme náklady a výnosy, které jsou spojeny s finanční transakcí.

Výsledovka může být členěna dvěma způsoby, a to druhově, nebo účelově. V sestavování také rozlišujeme výsledovku vertikální a horizontální. Příklad vertikální struktury výsledovky jak z pohledu druhového, tak účelového členění je uveden v přílohách 6 a 7.

3.10.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz podává informace o transakcích, které ovlivňují základní kapitál podniku a zobrazuje rozdíl všech položek kapitálu mezi počátečním a konečným stavem. Výkaz může být zveřejněn buď formou sloupcového výkazu, nebo jako soupis zisků a ztrát za účetní období.

Účetní jednotka musí ve výkazu dle standardů zveřejňovat:

- celkový úplný výsledek za období,
- dopady retrospektivní aplikace pro každou složku vlastního kapitálu,
- sesouhlasení účetní hodnosity na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny vyplývající ze zisku nebo ztráty.

3.10.4 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích nebo také výkaz cash-flow zpracováváme přímou nebo nepřímou metodou. Standard dává přednost cash-flow přímou metodou. Požadavky na sestavení, strukturu, obsah a vykazování peněžních toků je stanoveno ve standardu IAS 7.

IAS 7 definuje peněžní toky jako přijatou a poskytnutou hotovost a hotovostní ekvivalenty. Do hotovosti zahrnujeme oběživo a vklady na požádání a hotovostní ekvivalenty představují krátkodobé investice, které jsou snadno směnitelné za známé částky hotovosti.

Výkaz členíme na provozní, investiční a finanční část. Provozní nebo také hlavní činnost zahrnuje peněžní prostředky, které účetní jednotka používá ke splácení úvěrů, udržování provozní kapacity nebo hrazení dividend. Peněžní toky z investiční činnosti vyjadřují například výdaje hotovosti na koupi pozemků, budov a zařízení, na koupi vlastních kapitálových nástrojů nebo dluhových nástrojů, poskytnuté a přijaté úvěry, příjmy hotovosti ze splátek poskytnutých úvěrů, aj. Financování zahrnuje peněžní toky na příjmy hotovosti z vydaných akcií, výdaje hotovosti na splátky přijatých úvěrů nebo výdaje hotovosti nájemce u finančního leasingu.

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda bude vykazovat přímou nebo nepřímou metodou.

Přímá metoda (Direct method) je založena na vykazování hlavních příjmů a výdajů u každé z výše uvedených činností. Je doporučována a upřednostňována mezinárodními standardy.

Nepřímá metoda (Indirect method) vychází ze zisku, který upravuje o nepeněžní příjmy a výdaje.

3.10.5 Komentář

Komentář musíme vyhotovovat ke všem učením výkazům. Obsahuje doplňující informace, které uživatelům pomáhají porozumět jednotlivým číslům uvedených ve výkazu o finanční pozici, výkazu o úplném výsledku, výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu a výkazu cash-flow. V komentáři musí být uvedeno:

- prohlášení, že účetní výkazy byly zpracovány dle platných mezinárodních standardů,
- použitá účetní pravidla a způsob oceňování,
- další informace týkající se položek uvedených v jednotlivých výkazech.

3.11 US GAAP (US Generally Accepted Accounting principles)

Americké všeobecně uznávané účetní standardy jsou dalším typem standardů, které stanovují zásady pro sestavování finančních výkazů, které se předkládají investorům v USA. Mezinárodní svaz účetních se společně s Newyorskou burzou v důsledku krachu na burze dohodli na vytvoření jednotného systému účetnictví.

V porovnání s ČÚL nejsou systémem, který upravuje postupy účtování, ale jsou systémem finančního reportování, které upravují výstupy. Stejně jako Mezinárodní standardy finančního výkaznictví i US GAAP nestanovují žádnou účetní osnovu, obsah výkazů a jejich formu. Věnují se investorům, protože mají přístup jen k veřejně dostupným informacím, i když jsou poskytovateli kapitálu a jejich komunikací mezi firmou a jejím vedením.¹⁹

Tyto standardy nejsou zákonem, proto firmy nejsou povinny dle nich účtovat nebo sestavovat účetní závěrku. Firmy jsou povinny prokazatelně doložit daňovou povinnost a to jak firma hospodaří, ale daňový zákon USA nevyžaduje, aby vedly účetnictví. Avšak porušování US GAAP, jejichž tvorba není povinná, není beztrestné a klade se na ně větší důraz než porušení Zákona o účetnictví, který upravuje ČÚL.²⁰

Celé standardy jsou tvořeny praxí a ne zákonodárci jako předpisy české účetní legislativy.

Finanční zprávy vytvářené dle US GAAP by měly poskytovat informace akcionářům, potenciálním investorům a věřitelům. Tyto informace umožňují rozhodnutí o investicích nebo poskytování úvěru, ohodnocují budoucí peněžní toky a zobrazují stav majetku a závazků. I US GAAP se řídí charakteristickými zásadami, mezi které patří:

- zásada objektivit,
- zásada významnosti,
- zásada konzistence, a
- zásada obezřetnosti.

Dále dodržují zásady, které jsou všeobecně uznávané:

- zásada historické hodnoty, tzn., že všechny účetní případy se oceňují pořizovacími cenami,
- zásada uznávání tržeb, tzn., dodržují aktuální princip,
- zásada uznání nákladů (náklady jsou uznatelné pouze v období, ve kterém byl uznán i výnos, s nímž souvisí),
- zásada úplné informace, finanční výkazy obsahují informace, které jsou dostačující pro rozhodnutí uživatelů.

Aby byly dosaženy základní cíle finančních výkazů a byly kvalitní pro uživatele, kteří s danými výkazy pracují, má US GAAP čtyři základní předpoklady:

1. příjmy a výdaje jsou odděleny od osobních výdajů
2. trvání společnosti na dobu neurčitou

¹⁹ Mládek (1998)

²⁰ Mládek (2002)

3. jednotkou záznamu je nominální hodnota amerického dolaru
4. hospodaření činnosti společnosti lze rozdělit do jednotlivých časových období

Koncepční rámec vymezuje cíle, zásady, předpoklady, kvalitativní charakteristiky a vztahy klíčových pojmů. Z interního hlediska je vytvořen zejména k udržení jednotlivých požadavků, metod a technologií a z pohledu externích uživatelů z důvodu porozumění jednotlivým standardům, požadavkům regulace a jeho smyslu. Koncepční rámec US GAAP je oproti IFRS výrazně rozsáhlejší, ale také se vytváří až po standardech. Dohromady jej tvoří sedm vyhlášek FASB, které byly vydány mezi lety 1978 a 1985, kdy poslední z nich byl prezentován v roce 2000²¹.

3.11.1 Hierarchie GAAP

Auditorská směrnice zavedla strukturu obecně nazývanou hierarchií GAPP. Byla vytvořena za účelem instruovat auditory, účetní a ostatní uživatele o struktuře a užití zdrojů GAAP používaných auditory k posouzení věrného a poctivého zobrazení skutečností účetních výkazů. Hierarchie je rozdělena do čtyř principů. Tyto standardy byly již vydány několika organizacemi, a tudíž vznikaly nesrovnalosti. Pokud dojde k významnému rozporu mezi jednotlivými úrovněmi hierarchie, vždy se uplatní účetní zásady, které spadají do kategorie vyšší. Mimo rozdělení do kategorií A – D (zobrazeno v příloze č. 6), existuje ještě jedna kategorie s názvem účetní literatura, která je užitečná při řešení problémů, pokud daná problematika není zohledněna v dosud publikovaných standardech a souvisejících předpisech US GAAP.

3.11.2 Srovnání US GAAP a IFRS

Společnosti obchodující na evropských burzách se při sestavování finančních výkazů řídí standardy IFRS, zatímco společnosti, které obchodují na burze v USA, dodržují při sestavování finančních výkazů všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP). Oba systémy umožňují společnostem větší volnost ve vedení účetnictví a mohou si ho přizpůsobit dle svých požadavků na rozdíl od evropských národních systémů. Avšak pravidla upravující účetní výstupy a vykazování konečných účetních výkazů jsou v IFRS i US GAAP popsány přísněji²².

²¹ Mládek (2002)

²² Kovanicová (2001)

3.11.3 Proces sbližování US GAPP a IFRS

V roce 2002 se FASB a IASB rozhodly na tom vypracovat účetní standardy, které by využívaly jednak jako rámec účetního výkaznictví v jednotlivých trzích a jednak pro účely účetního výkaznictví v prostředí celosvětového trhu. Tento projekt bude vyžadovat úsilí obou rad za účelem navržení úprav amerických a mezinárodních standardů, která budou odrážet společná řešení identifikovaných odlišností. Základním cílem projektu je dosáhnout stavu, kdy²³:

- oba soubory mezinárodně uznávaných účetních standardů stanou kompatibilní,
- bude koordinován budoucí pracovní program FASB i IASB, aby mohla být kompatibilita jimi vydávaných standardů udržována.

²³ Müllerová (2009)

4 Analýza a komparace vybraných odlišností

Účetní závěrka zakončí účetní období společnosti, umožní vykázat její činnost a díky ní podá přiznání k dani z příjmů, což je její zákonnou povinností. Společnost AB, a.s. vytváří účetní závěrku dle české účetní legislativy. Tato kapitola práce se zaměřuje na zkoumání jednotlivých rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS v konkrétních případech a ukázkách. Veškeré podklady a listiny pro vypracování jsou uvedeny v přílohách práce.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost AB, a. s. zahájila svou činnost 13. srpna 1999 zápisem u Městského soudu v Praze. Je součástí konsolidačního celku se sídlem v Nizozemsku. Představenstvo se skládá z předsedy a dvou členů, kdy za společnost jednají a podepisují 2 členové představenstva společně. Společnost je řízena představenstvem a generálním ředitelem společně s pěti viceprezidenty jednotlivých oddělení, kteří společně s generálním ředitelem tvoří výkonný řídící výbor společnosti. V současnosti má 1717 zaměstnanců.

Předmětem podnikání společnosti je:

- poradenská činnost v oblasti telekomunikačních zařízení a služeb,
- poradenská činnost v oblasti výpočetní techniky,
- poradenská činnost v oblasti elektrotechniky,
- obstaravatelská činnost v oblasti služeb,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej
- průzkum trhu,
- zprostředkovatelská činnost v oblasti výpočetní techniky,
- činnost ekonomických a organizačních poradců,
- reklamní činnost a
- poskytování telekomunikačních služeb.

Základní kapitál společnosti činí 1 470 mil. Kč. Akciová společnost vytváří rezervní fond ve výši 20 % zisku, ne však více než 10 % základního kapitálu v roce, kdy dosáhne poprvé zisku a v dalších letech ve výši 5 % z čistého zisku až do výše 20 % základního kapitálu. Takto vytvořený rezervní fond použije na jen úhradě ztráty. Analyzovaná účetní závěrka je sestavena k 31. březnu 2013 a účetním obdobím je hospodářský rok od 1. dubna 2012 do 31. března 2013.

Akcie společnosti nejsou veřejně obchodovatelné. Jsou vydány v listinné podobě a nejsou registrované.

4.2 Základní východiska pro vypracování účetní závěrky

Účetní závěrka byla sestavena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb. Účetnictví je v souladu s účetními zásadami. Řídí se zásadou účtování ve věcné a časové souvislosti. To znamená, že účetní jednotka účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí. Při sestavování účetní závěrky je důležité dodržovat zásadu opatrnosti, kterou společnost také respektuje.

Aktiva společnosti jsou vyšší než 40 milionů Kč, roční obrat přesáhl 80 milionů Kč a průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50, proto účetní závěrka společnosti podléhá povinnému auditu a sestavuje všechny výkazy v plném rozsahu.

Aktiva

Některé položky rozvahy lze podle IAS/IFRS přecenit nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru, což je zásadní rozdíl oproti českým účetním předpisům. Přecenění směrem nahoru je obecně možné a někdy dokonce nutné například u IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 38 – Nehmotná aktiva, IAS 39 – Finanční nástroje, apod. Nutné je postupovat podle příslušných standardů, protože někdy se přeceňuje rozvahově a jindy výsledkově. Přecenění na reálnou hodnotu musí účetní jednotka předem důkladně zvážit. Problém může nastat například u odepisovaného majetku, u kterého by byly odpisy určovány z přeceněné částky, a to může mít následný vliv na výsledek hospodaření.

Dalším rozdílem může být pořizovací cena. Pokud je pořizovaný majetek splatný v několika splátkách, tzn., že je pořizován s odkladem platby nebo se majetek uvádí do původního stavu, musí podnik zhodnotit, zda se pořizovací cena příslušného majetku dle české legislativy shoduje s pořizovací cenou dle IAS/IFRS.

Aktiva určená k prodeji jsou standardem IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti definována jako majetek, který chce podnik v co nejbližší době, tzn. do jednoho roku, prodat a ne používat pro vlastní činnost. Tato aktiva se nadále neodepisují, protože je již účetní jednotka nepoužívá a nepřináší ji žádný ekonomický užitek. V českém účetnictví je tento majetek nadále odepisován a vykazován v dlouhodobém majetku.

Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady (např. náklady na dopravu, clo ...), které s pořízením majetku souvisí. Náklady na technické zhodnocení zvyšují pořizovací cenu, avšak běžná údržba je účtována do nákladů. Majetek je odepisován rovnoměrně dle předpokládané doby životnosti. Ocenění majetku je upravováno opravnými položkami.

U IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení je povinné použití komponentního přístupu, pokud mají části aktiv, tzn. komponenty rozdílnou dobu životnosti. Tyto komponenty se odepisují odděleně. Z pohledu české legislativy je tento postup nepovinný, i když komponentní odepisování umožňuje. Stejně tak stanovení zbytkové hodnoty není pro účetní jednotku povinné. V IAS/IFRS jsou odpisy počítány z odepisovatelné hodnoty aktiva, která je zjištěna odečtením právě jeho zbytkové hodnoty.

Tab. 5: Účetní doby životnosti

Druh majetku	Doba odepisování
Telekomunikační technologie, stavby a software	6 – 8 let
Technické zhodnocení na pronajatých nemovitostech	3 – 8 let
Výpočetní technika	3 – 4 roky
Vybavení kanceláří a obchodů	5 let
Dopravní prostředky	3 roky

Zdroj: Výroční zpráva společnosti

Jiný pohled má IAS/IFRS také na oblast náhradních dílů. Definuje je jako součást dlouhodobého majetku, pokud je podnik užívá déle než 1 rok, na rozdíl od české legislativy, která náhradní díly eviduje samostatně a to na účet zásob. Odepisování náhradních dílů se provádí až do doby jejich výměny a ostatní jsou sledovány v zásobách.

Zásoby

Nakupované zásoby jsou stejně jako dlouhodobý majetek oceňovány pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízení a náklady s pořízením spojené, zejména celní poplatky, dopravné, provize, pojistné a skonto. Výdaje zásob ze skladů účetní jednotka oceňuje cenami zjištěnými vázaným aritmetickým průměrem. Pro zásoby společnost nevytváří opravné položky.

Přísnější pravidla v oceňování jsou v případě zásob vyráběných ve vlastní režii. Standard IAS 2 – Zásoby požaduje oddělení fixní a variabilní části výrobní režie, které není českou účetní legislativou vyžadováno. Do hodnoty produkce lze zahrnout pouze fixní režii, která odpovídá normální úrovni využití výrobní kapacity, v české legislativě se však výrobní režie přiřazuje bez ohledu na odchylky od této úrovně. Poté dochází k nadhodnocení vyráběných zásob v obdobích, kdy dochází k poklesu výroby²⁴.

Pohledávky

Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou. Opravné položky k pohledávkám jsou evidovány na analytických účtech dle druhů pohledávek. Při jejich tvorbě je vycházeno

²⁴ Knápková, Pavelková, Šteker (2013)

zejména ze stáří pohledávky a také se bere ohled na platební riziko, které je s danou pohledávkou spojeno. Zákonné opravné položky jsou vytvářeny v souladu se zákonem o rezervách.

Náklady a výnosy

Společnost AB, a. s. účtuje o nákladech a výnosech vždy do období, s kterým věcně a časově souvisejí. Výnosy tvoří zejména částky za hovory, hlasové služby, tržby z prodeje mobilních telefonů a jejich příslušenství. Do nákladů jsou účtovány rezervy, opravné položky na krytí rizik, ztrát a znehodnocení.

Daň z příjmů

Daň je počítána podle daňové sazby ze zisku, který účetní jednotka v daném účetním období vykazuje zvýšeného o daňově neuznatelné náklady a nezdaňované výnosy. Případná odložená daň je vypočtena závazkovou metodou.

4.3 Struktura a obsah účetní závěrky

Účetní závěrka společnosti AB, a. s. obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích (cash -flow), přílohu k účetní závěrce a výrok auditora.

Společnost vytváří všechny výše uvedené výkazy samostatně dle české legislativy. Účetní závěrka je součástí výroční zprávy společnosti, ve které jsou mimo jiné uvedeny i informace jiného charakteru, které se týkají podniku. Dle standardů IAS/IFRS musí být samotná účetní závěrka znatelně oddělena od těchto informací, což společnost také splňuje. První část je věnována základním informacím o společnosti, které jsou dále rozvedeny v příloze účetní závěrky a v druhé části jsou vypracovány účetní výkazy.

Česká účetní legislativa vyžaduje přesnou formu vykazovaných informací, stejně jako IAS/IFRS, které v každém standardu detailně uvádí, co je třeba uvést.

4.4 Rozvaha

Rozvaha společnosti je sestavena v souladu s vyhláškou 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotka vypracovává rozvahu v plném rozsahu. Má podobu vertikální varianty rozvahy, tedy tabulky, v nichž jsou zobrazeny aktiva a pasiva společnosti (viz příloha 1), která se na konci účetního období musí rovnat. Aktiva i pasiva společnosti se na konci účetního období rovnala 14 431 milionů Kč. Bilanční pravidlo aktiva = pasiva je tedy splněno.

Aktiva jsou rozdělena do čtyř sloupců, první tři obsahují hodnoty aktuálního účetního období – brutto hodnota, korekce a netto hodnota a poslední, tedy čtvrtý sloupec se týká

minulého období a zobrazuje jeho netto hodnotu. Jsou rozdělena do tří skupin a to do dlouhodobého majetku, oběžných aktiv a časového rozlišení.

Pasiva jsou rozdělena jen do dvou sloupců obsahující údaje o současném a předchozím účetním období. Tvoří je také tři skupiny – základní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení.

Všechny hodnoty v rozvaze jsou uváděny v milionech Kč.

Pohledávky i závazky jsou v rozvaze rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Toto členění je v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví.

Bez ohledu na zvolené členění, jsou jednotlivé rozvahové položky členěny dle doby splatnosti a to na částky realizovatelné nebo splatné do 12-ti měsíců od rozvahového dne a částky realizovatelné nebo splatné za více než 12 měsíců od rozvahového dne.

4.4.1 Porovnání některých prvků rozvahy

Software

Mezinárodní standardy zkoumají podrobně dobu použitelnosti nehmotných aktiv. Tyto požadavky najdeme ve standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva. V tomto se výrazně liší od ČÚL, která dle vyhlášky 500/2002 Sb., o účetnictví považuje za nehmotný majetek ten který má dobu použitelnosti delší než 1 rok.

Pozemky

Společnost spravuje pozemky ve výši 1 mil. Kč. Dle české účetní legislativy řadíme pozemky do dlouhodobého hmotného majetku a účtujeme je na účtu 031 – Pozemky. Mezinárodní standardy se řídí standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, pod čímž jsou aktiva vykázána i v rozvaze dle IAS/IFRS. Standard vymezuje majetek negativním způsobem, který nestanovuje, co majetek zahrnuje, ale naopak který majetek do pozemků nezařadíme.

Pozemky, budovy a zařízení se dle IAS/IFRS oceňují na základě pořizovacích nákladů. Konečná cena je tvořena cenou pořízení a vedlejšími pořizovacími náklady (např. náklady na dopravu, instalaci, clo a daně). Na rozdíl od ČÚS je majetek oceňován pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

K odepisování budov, pozemků a zařízení se používají účetní odpisy. Od 1. 1. 2010 je dle ČÚS povoleno používat komponentní odepisování, které je u IAS/IFRS povoleno jen tehdy, pokud jednotlivé položky mají rozdílnou dobu životnosti.

Tento majetek se oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávky, kde není povoleno přecenění majetku. Stejně se oceňuje i u mezinárodních standardů s tím rozdílem, že majetek může být přeceněn hodnotou fair value, která je snižena o oprávky.

Tento standard se použije v souladu se standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, který zjišťuje, zda hodnota přeceněného aktiva může být snížena a to závisí na základu použitého pro stanovení reálné hodnoty²⁵:

- je-li reálnou hodnotou aktiva jeho tržní hodnota, jediným rozdílem mezi reálnou hodnotou aktiva a jeho reálnou hodnotou, sníženou o náklady na prodej jsou přímé přírůstkové náklady spojené s prodejem aktiva,
- je-li reálná hodnota aktiva určena na jiném základě, než je tržní hodnota, jeho přeceněná částka, tzn. jeho reálná hodnota, může být vyšší či nižší než jeho zpětně získatelná částka. Potom by byly aplikovány požadavky na přecenění.

Zásoby

Konečný zůstatek na účtu zásob na konci účetního období činil 143 mil. Kč. Společnost účtuje o zásobách na syntetickém účtu 132 – Zboží na skladě. V IAS/IFRS se zásobami zabývá standard IAS 2 – Zásoby. Který zásoby rozděluje do podskupin – zásoby držené za účelem dalšího prodeje, zásoby určené k prodeji ve výrobním procesu, materiál a suroviny. Toto dělení ČÚS postrádá, vyhláškou je pouze vyjmenováno, co do skupiny zásob řadíme.

K zjištění ceny zásob česká účetní legislativa používá metodu FIFO nebo vážený aritmetický průměr a následně je ocení pořizovací cenou navýšenou o náklady s pořízením spojené. IAS/IFRS stanovuje cenu metodou maloobchodního prodeje, metodou standardních nákladů nebo poslední známou nákupní cenou.

Zásoby se oceňují podle zásady LCM (Lower of Cost or Market). Základem pro oceňování zásob se tedy považuje pořizovací cena, která při vykazování nesmí převyšovat čistou realizovatelnou hodnotu. Na rozdíl od IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení nepovoluje IAS 2 přecenění zásob na fair value směrem nahoru.

Krátkodobé pohledávky

Pohledávky z obchodních vztahů

Nesplacené pohledávky činily 871 mil. Kč. Jde o faktury za prodané výrobky a služby, jejichž splatnost je kratší než jeden rok. Dle vyhlášky 500/2002 Sb., o účetnictví jej účetní jednotka zaúčtovala na syntetický účet 311 – Pohledávky z obchodních vztahů. Mezinárodní standardy se při účtování pohledávek řídí standardem IAS 39 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování a bude je účtovat stejně jako ČÚL. Rozdílem bude stejně jako u

²⁵ IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

zásob umístění v rozvaze, v případě IAS/IFRS částky najdeme v Obchodních a jiných pohledávkách.

Peníze a účty v bankách

Na konci účetního období vykazuje účetní jednotka konečný zůstatek ve výši 1 milionu korun v pokladně a 78 mil. Kč v penězích na bankovních účtech.

Společnost se při účtování krátkodobého finančního majetku řídí vyhláškou 500/2002 Sb., o účetnictví § 12, odst. 1 a 2 a zaúčtuje tyto položky na syntetické účty 221 – Bankovní účty a 211 – Pokladna. Z pohledu mezinárodních standardů se peníze a účty v bankách zabývá standard IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a vykazování a v rozvaze budou umístěny na účtech Peníze a peněžní ekvivalenty.

Časové rozlišení – Náklady příštích období

Na těchto účtech účtuje společnost o nákladech, které jsou spojeny s aktuálním a zároveň s dalšími účetními obdobími. Řadí zde havarijní pojištění vozidel, životní pojištění a leasing.

Dle české účetní legislativy účetní jednotka rozúčtovává náklady pomocí účtu 381 – Náklady příštích období. V IAS/IFRS se těmito náklady zabývá standard IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky a náklady příštích období zaúčtuje jako ostatní aktiva.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál společnosti je tvořen základním kapitálem ve výši 1 470 mil. Kč, zákonným rezervním fondem s konečným zůstatkem 294 mil Kč, nerozděleným ziskem minulých let ve výši 721 mil. Kč a výsledkem hospodaření běžného účetního období se zůstatkem 955 miliónů korun.

Hodnotu základního kapitálu účtuje společnost na účtu 411 – Základní kapitál. V IAS/IFRS se základním kapitálem zabývá standard IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování, kde se základní kapitál účtuje společně s položkami s ním spojenými.

Pro nerozdělený zisk minulých let není stanoven žádný standard, proto bude zaúčtován stejně jako v ČÚL. Účetní jednotka ho zaúčtuje na syntetický účet 428 – Nerozdělený zisk minulých let dle požadavků ČUS 018 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Dle stejného standardu bude zaúčtování i výsledek hospodaření běžného účetního období na účtu 431 – Výsledek hospodaření běžného účetního období.

Standard IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby stanovuje, že při změně nebo významné opravě chyb musí zpětně přepočítat všechny výkazy, protože v důsledku každé změny se oslabuje srovnatelnost účetních informací v čase. Musí se opravit

účetní závěrka jak ze současného, tak z minulého účetního období. V české legislativě se k těmto změnám používají mimořádné výnosy (úč. skupina 68) a mimořádné náklady (úč. skupina 58).

Závazky

Závazky společnosti vznikají při nákupu zboží nebo služeb podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 18, odstavec 2 je zaúčtuje na účet 321 – Dluhy z obchodních vztahů. Dále tyto závazky spravuje ČUS 017 – Zúčtovací vztahy. Dle IAS/IFRS se společnost řídí standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování a budou zaúčtovány jako obchodní závazky. Mezinárodní standardy navyšují tyto závazky o hodnotu nesplaceného leasingu v krátkodobém období.

Česká legislativa nepoužívá pojem současná hodnota, proto jsou veškeré závazky oceňovány ve jmenovitých hodnotách a dlouhodobé závazky jsou zobrazeny pod oběžnými aktivy. Naopak v mezinárodních standardech se u dlouhodobých závazků uplatňuje princip časové hodnoty peněz. Rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou závazku je vyjádřen v nákladových úrocích. Nejen, že se tento rozdíl projeví v ocenění závazků, ale bude mít dopad také na ocenění aktiv.

Stát – daňové závazky a dotace

Jedná se o závazky vůči finančnímu úřadu. Společnost je účtuje na účtu 346 – Dotace ze státního rozpočtu dle ČUS 017 – Zúčtovací vztahy. Požadavky mezinárodních standardů jsou obsaženy v standardech IAS 12 – Daně ze zisku a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování a závazek bude zaúčtován jako Závazek z daně a příjmu.

Dohadné účty pasivní

Společnost zde účtuje o nevyfakturovaných dodávkách ve výši 983 mil. Kč. Účtuje je dle ČUS 017 na syntetický účet 389 – Dohadné účty pasivní. Dle IAS/IFRS musí splňovat požadavky uvedené ve standardu IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování. Dle ČÚL i IAS/IFRS se účtuje podobně s tím rozdílem, že mezinárodní standardy uvedou hodnotu nevyfakturovaných dodávek na účet ostatní závazky.

Bankovní úvěry

Společnost má konečný stav na úvěrovém účtu 6 milionů Kč. Při účtování se řídí ČUS 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry a zaúčtuje jej na syntetický účet 461 – Bankovní úvěry. Podle IAS/IFRS se účetní jednotka řídí standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování a bude účtovat na účet finančních závazků.

4.5 Výkaz zisku a ztráty

Výsledovka je přehledem nákladů a výnosů podniku (viz příloha 2). Je stejně jako pasiva v rozvaze rozdělena do dvou sloupců zobrazující sledované a předchozí účetní období. Společnost zde také postupuje dle struktury uvedené ve vyhlášce a zcela splňuje požadavky standardů IAS/IFRS. Výjimkou je zde aktivace, která je podle české legislativy považována za výnos, který zvyšuje výsledek hospodaření společnosti, avšak Mezinárodní standardy finančního výkaznictví aktivaci charakterizují jako náklad. Standard nedovoluje, aby součástí výnosů podniku byl interní zisk. ČÚL stejně jako Mezinárodní standardy stanovují, že nulové položky nemusí být ve výkazu obsaženy.

Výkaz zisku a ztráty je sestavován v druhovém členění. A je rozdělen na provozní a finanční výsledek hospodaření.

Česká legislativa nevyžaduje samostatné vykazování některých položek výsledovky, v čemž je v rozporu s IAS/IFRS, které zakazují zveřejňování mezinárodních položek. Účetní závěrka společnosti, která je analyzována, ale tyto položky nevykazuje, proto je s mezinárodními standardy v souladu.

4.5.1 Porovnání některých prvků výsledovky

Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb

Účetní jednotka vykazuje tržby ve výši 15 125 mil. Kč. Společnost se řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 21 a také požadavky kladené ČUS 019 – Náklady a výnosy. Hodnota tržeb se zaúčtuje na účty 601 – Tržby za vlastní výrobky a 602 – Tržby z prodeje služeb. Dle IAS/IFRS se společnost řídí standardy IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IAS 18 – Výnosy, které stanovují, že se neúčtuje o výkonech, ale na účtu tržby.

Spotřeba materiálu a energie

Účetní jednotka zde eviduje spotřebu základního materiálu, který vynaloží při výrobě vlastních výrobků a služeb, pomocného materiálu (501 – spotřeba materiálu), dále spotřebu pohonných hmot, reklamních předmětů a spotřebu elektrické energie, vody a plynu (502 – Spotřeba energie). Podle ČÚL se společnost řídí ČUS 019 – Náklady a výnosy a vše účtuje ve skupině 50 – spotřebované nákupy.

Služby

Zde se evidují náklady na opravy a udržování, cestovné, nájemné, splátky leasingu, náklady na propagaci společnosti, školení zaměstnanců, aj. Při účtování služeb se také řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 22 a také ČUS 019. Dle druhu nákladů je zaúčtuje na syntetické účty skupiny 51 – Služby. Podle IAS/IFRS se společnost řídí standardem IAS 1

– Zveřejňování a sestavování účetní závěrky a účtuje na účtu ostatních nákladů. Na rozdíl od ČÚL nebude účtovat hodnotu leasingů, neboť je k jeho účtování rozdílný postup.

4.6 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ukládají povinnost sestavovat výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. Tím je s nimi společnost v souladu. Vytváří ho jako samostatný výkaz účetní závěrky dle českých účetních předpisů (viz příloha 3). Je v něm zobrazen rozdíl mezi počátečním a konečným stavem každé položky vlastního kapitálu sledovaného období a dvou období předcházejících. Je vytvářen formou sloupcového výkazu.

4.7 Výkaz o peněžních tocích

Ve výkazu jsou uvedeny jednotlivé příjmy a výdaje, které podnik provedl během uskutečněných operací. Výkaz se sestavuje pomocí přímé či nepřímé metody. Společnost XY, s. r. o. používá nepřímou metodu vykazování cash-flow (viz příloha č. 4), peněžní toky jsou vykázané na základě úpravy disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy.

Výkaz informuje také o solventnosti a likviditě podniku a peněžní toky rozděluje do třech činností:

- peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (např. odpisy stálých aktiv, změna stavu opravných položek a rezerv, nákladové a výnosové úroky ...),
- peněžní toky z investiční činnosti (např. výdaje spojené s nabytím stálých aktiv, příjmy z prodeje stálých aktiv, půjčky a úvěry spřízněným osobám)
- peněžní toky z finančních činností (např. změna stavu závazků z financování, dopady změn vlastního kapitálu, vyplacené dividendy, ...)

Výkaz dle IAS/IFRS je srovnatelný s výkazem cash-flow dle ČÚS. Rozdíly se objevují pouze v oblasti vykazování placených úroků, které jsou dle mezinárodních standardů zahrnovány do provozní, popř. finanční oblasti a česká legislativa je zařazuje do investičních peněžních toků jako samostatnou položku a v oblasti placených dividend, které jsou součástí finančních peněžních toků dle ČÚS na rozdíl od IAS/IFRS, kde mohou být zařazeny do peněžních toků z provozní nebo finanční činnosti.

4.8 Příloha

Příloha společnosti doplňuje informace k výše uvedeným výkazům. Je zpracována dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. V úvodu přílohy jsou uvedeny podrobnější informace o společnosti, základní východiska pro vypracování účetní závěrky, přehled pravidel a postupů, které účetní

jednotka používá pro její sestavování, popis dlouhodobého majetku, zásob, pohledávek, vlastního kapitálu, tvorby rezerv, výpočet daně z příjmů a informace o událostech, které nastaly po datu účetní závěrky.

Obvyklé pořadí údajů přílohy²⁶:

- vyhlášení shody s IAS/IFRS,
- prohlášení o oceňovacích základnách a účetních pravidlech,
- informace vysvětlující položky obsažené v každém z účetních výkazů v pořadí jakém jsou jednotlivé položky a účetní výkazy předkládány,
- ostatní zveřejňované informace (právní forma, sídlo, popis podstaty operací, potenciální závazky, nevykázané smluvní závazky, nefinanční informace, apod.)
- informace o klíčových předpokladech o budoucnosti a hlavních zdrojích nejistot k rozvahovému dni, které sebou nesou rizika, že mohou mít za následek významnou úpravu účetních hodnot aktiv a závazků v průběhu následujícího účetního období.

Komentář vykázaný podle mezinárodních standardů na rozdíl od české přílohy je mnohem rozsáhlejší. Účetní výkazy sestavované podle požadavků IAS/IFRS mohou být velmi stručné a proto jsou kladeny vyšší požadavky na podrobnost údajů v komentáři.

²⁶ Hakalová (2010)

5 Závěr

Proces sblížování účetních systémů se neustále vyvíjí, ale problémem je odlišnost v právních systémech jednotlivých států. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) se neustále aktualizují a jsou vytvářeny nové standardy, které jsou nástrojem k harmonizaci ve finančním účetnictví. České firmy, které emitují akcie na veřejně regulovaných trzích a chtějí celkově uspět na evropském trhu, musí vést účetní výkazy a vykazovat informace, které budou srovnatelné s ostatními evropskými společnostmi. To znamená, že vykazují hospodářský výsledek dle českého účetnictví, který slouží jako podklad pro výpočet daně z příjmu, ale zároveň vytváří účetní závěrku podle pravidel a zásad mezinárodních standardů. Ostatní firmy, ač je Česká republika členem Evropské unie, nemají povinnost vést účetnictví a vytvářet účetní závěrku dle IAS/IFRS. To ale může mít za následek problémy se získáním peněžních prostředků od zahraničních investorů

Cílem práce bylo porovnat účetní závěrku vytvářenou dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. České účetnictví je velmi konkrétní a jsou v něm stanoveny přísné zásady pro vytváření jednotlivých účetních výkazů, na rozdíl od IAS/IFRS, kde je jejich tvorba benevolentnější a zaměřuje se spíše na konečnou úpravu položek v účetní závěrce. Mezi ty nejvýznamnější rozdíly se řadí pravidla pro oceňování a vykazování základních prvků účetní závěrky, které jsou popsány ve čtvrté kapitole této práce.

IAS/IFRS obsahuje definice základních prvků, které tvoří výkazy finančního účetnictví a stanovuje minimální obsah účetní závěrky. To znamená, že aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy musí být obsaženy v účetní závěrce vždy (ostatní údaje nalezneme v komentáři). Účetní jednotka si může u některých položek vybrat, zda je zobrazí v rozvaze, ve výkazu zisku a ztráty či v komentáři, což stanoví standard IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. Dbá také na to, aby výkazy obsahovaly údaje, které jsou významné a relevantní pro rozhodování uživatelů. Opakem jsou výstupy dle české legislativy, které musí být vypracovány na formulářích vydávaných Ministerstvem financí a na kterých musí být vyplněny veškeré položky.

V problematice oceňování majetku a závazků, česká legislativa nedefinuje použití současné hodnoty (např. u dlouhodobého majetku nebo dlouhodobých pohledávek) a omezuje možnost oceňování na základě reálné hodnoty.

Cíl účetní závěrky vytvářené podle českých standardů je uveden v zákoně o účetnictví a zabývá se zejména poskytováním informací o stavu a pohybu majetku, závazků a o výsledku hospodaření. Tyto informace slouží zejména státním orgánům, investorům, poskytovatelům výpůjčního kapitálu, apod. V účetním systému IAS/IFRS je cíl definován

podobně, rozdílem jsou však uživatelé, pro které je účetní závěrka sestavována. Jsou to primárně poskytovatelům výpůjčního kapitálu, protože tyto výkazy jsou vytvářeny zejména pro účely burz.

Díky propracovanosti systému IAS/IFRS jsou informace spolehlivější. Najdou se i oblasti, které česká legislativa vůbec neřeší a jsou v mezinárodních standardech upraveny. IAS/IFRS mnohem více zohledňuje dění ve společnosti, i když společností poskytuje volnost při sestavování účetních výkazů, která pro společnosti přecházející z české legislativy na mezinárodní standardy působí nedůvěryhodně.

Seznam použité literatury

1. BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: Aspi, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
2. HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun, 2010. 148 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
3. JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013* 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7
4. KNÁPKOVÁ, Adriana, PAVELKOVÁ, Drahomíra, ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady – 2*. Praha: Grada Publishing, 2013. 236 s. ISBN 80-2474-456-2.
5. KOVANICOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon, 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8.
6. KOVANICOVÁ, Dana a Pavel KOVANIC. *Poklady skryté v účetnictví: Jak porozumět účetním výkazům EU, IAS, US GAAP, ČR*. 4. vyd. Praha: Polygon, 2001. 294 s. ISBN 80-7273-047-9.
7. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005*. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X
8. MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví*. Praha: Linde, 1998. 687 s. ISBN 80-7201-109.
9. MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví US GAAP*. 2. vyd. Praha: Linde, 2002. 622 s. ISBN 80-7201-349-1.
10. MÜLLEROVÁ, Libuše, VOMÁČKOVÁ, Hana, DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Účetní předpisy pro podnikatele* 3. vyd. Praha: Aspi, 2009. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
11. ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Svaz účetních, 2009. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
12. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví
13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
14. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratk

ČÚL Česká účetní legislativa

EU Evropská unie

FASB Rada pro standardy finančního účetnictví

FIN Interpretace účetních standardů

IAS Mezinárodní účetní standardy

IASB Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC Výbor pro mezinárodní účetní standardy

IASCF – Nadace pro mezinárodní účetní standardy

IFRIC Výbor pro interpretace

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

SEC Komise pro dozor nad cennými papíry a finančními trhy

SIC Stálý interpretační výbor

US GAAP Všeobecně uznávané účetní zásady

Prohlášení o využití výsledku bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2014


Sandra Gertnerová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Rozvaha

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztráty

Příloha č. 3 – Přehled o změnách vlastního kapitálu

Příloha č. 4 – Přehled o peněžních tocích (CASH-FLOW)

Příloha č. 5 – Rozvaha dle ČÚS

Příloha č. 6 - Druhové členění provozních nákladů

Příloha č. 7 - Účelové členění provozních nákladů

Příloha č. 8 - Hierarchie obecně uznávaných účetních zásad (US GAAP)

Příloha č. 9 – Seznam IAS a IFRS